

Affrancamento straordinario delle riserve (art. 1, commi 44-45, L. 199/2025)

Mauro Tosato

Affrancamento straordinario delle riserve

Riferimenti normativi e di prassi

Articolo 1, commi 44-45, L. 199/2025

Articolo 14 D.lgs. 192/2024 + Decreto MEF 27/06/2025

Emendamenti 2025 al principio contabile OIC 25

Precedenti normativi e di prassi:

- L. 311/2004 (Legge Finanziaria 2005), art. 1, commi da 473 a 478;
- L. 448/2001 (Legge Finanziaria 2002), art. 4;
- DL 41/1995; L. 408/1990;
- Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 15/07/2005 n. 33.

Affrancamento straordinario delle riserve

Aspetti generali (1/2)

Affrancamento:

- facoltà/possibilità di rimuovere il regime di sospensione di imposta a cui sono sottoposte alcune poste contabili,
- mediante l'applicazione di una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Sospensione di imposta:

- l'imposizione sui redditi (IRPEF/IRES) e/o IRAP non è stata applicata al momento dell'iscrizione di tali poste ma rinviata al verificarsi di eventi futuri;
- può essere un regime di sospensione «debole/moderata» o di sospensione «forte/radicale».

Affrancamento straordinario delle riserve

Aspetti generali (2/2)

Affrancamento «straordinario» (art. 1, cc. 44-45, L. 199/2025 e precedenti):

- straordinaria ⇒ non contestuale all'iscrizione della posta contabile sottoposta al regime di sospensione d'imposta;
- per mezzo del versamento dell'imposta sostitutiva.

Effetti:

- la posta in sospensione di imposta, una volta «affrancata», diventa disponibile per ogni utilizzo da parte della società senza oneri ulteriori;
- «ripristino» della natura originaria (di capitale o di utili) della riserva;
- sopravvivenza dei vincoli di natura civilistica (es. formalità per la riduzione definitiva delle riserve di rivalutazione o per la riduzione del capitale sociale).

Affrancamento straordinario delle riserve

Ambito di applicazione dell'affrancamento

Ambito di applicazione ⇒ poste contabili in sospensione d'imposta.

Ambito «oggettivo»:

- saldi attivi di rivalutazione;
- riserve;
- fondi.

Ambito «temporale»:

- esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31/12/2024,
- che residuano al termine dell'esercizio in corso al 31/12/2025.

Affrancamento straordinario delle riserve

Ambito di applicazione dell'affrancamento

Ambito «oggettivo»: poste contabili in sospensione di imposta (1/3)

Saldi attivi di rivalutazione (vedi Relazione illustrativa al DM 27/06/2025)	Si possono affrancare SI/NO
Saldi attivi ex-L. 408/1990	SI
Saldi attivi ex-L. 413/1991	SI
Saldi attivi ex-L. 342/2000	SI
Saldi attivi ex-art. 15, c. 16 ss., L. 185/2008	SI
Saldi attivi ex-art. 110 DL 104/2020	SI
Saldi attivi ex-art. 14 L. 342/2000	SI
c.d. «Riallineamento dei valori civili e fiscali iscritti in bilancio»	
Saldi attivi ex-L. 72/1983	SI
c.d. «rivalutazione monetaria»	
Saldi attivi ex-art. 3, c. 1-3, L. 448/2001	SI
Saldi attivi di rivalutazione «solo civilistica»	NO (non in sospensione d'imposta)

Affrancamento straordinario delle riserve

Ambito di applicazione dell'affrancamento

Ambito «oggettivo»: poste contabili in sospensione di imposta (2/3)

Riserve e fondi (vedi Relazione illustrativa al DM 27/06/2025)	Si possono affrancare SI/NO
Riserve ex-art. 55, c. 3, lett. b), TUIR (<i>ante riforma</i>)	SI
Riserve di conferimento ex-art. 4 D.lgs. 358/1997 in capo alla conferente, c.d. «Conferimento in doppia sospensione d'imposta»	NO
Riserve di conferimento ex-art. 34 L. 576/1975, in capo alla conferitaria	SI
Riserve di conferimento ex-art. 10 L. 904/1977, in capo alla conferitaria	SI
Riserve da condono ex-art. 15 DL 429/1982	SI
Riserve da condono ex-art. 33, c. 9, L 413/1991	SI
Riserve ex-art. 14 L. 289/2002 c.d. «Regolarizzazione delle scritture contabili»	NO (vedi circ. AE 12/E del 2003)

Affrancamento straordinario delle riserve

Ambito di applicazione dell'affrancamento

Ambito «oggettivo»: poste contabili in sospensione di imposta (3/3)

Riserve e fondi (vedi Relazione illustrativa al DM 27/06/2025)	Si possono affrancare SI/NO
Riserve ex-art. 70, c. 2-bis, TUIR (<i>ante riforma</i>), per la deducibilità delle quote di accantonamento TFR destinate a forme pensionistiche complementari	SI (vedi circ. AE n. 33/E del 2005)
Riserve per ammortamenti anticipati (espressamente escluse dalla Relazione Tecnica alla L. 311/2004)	NO
Riserve e fondi in sospensione d'imposta per effetto di deduzioni extracontabili ex-art. 109, c. 4, lett. b), TUIR	NO

Nota bene: il vincolo di sospensione di imposta deve riguardare le imposte sui redditi o l'IRAP ⇒ le poste di Patrimonio netto soggetta a sospensione di imposta per imposte diverse (es. Imposta sugli extraprofitti) non sono affrancabili.

Affrancamento straordinario delle riserve

Ambito di applicazione dell'affrancamento

Ambito «temporale»

Ambito temporale ⇒ poste contabili in sospensione d'imposta:

- esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31/12/2024;
- che residuano al termine dell'esercizio in corso al 31/12/2025.

Nota sulle operazioni 2026:

- le distribuzioni di riserve di utili in sospensione di imposta deliberate tra il 01/01/2026 e il 31/10/2026 possono accedere all'affrancamento;
- è necessario valutare le combinazioni possibili con le possibilità di assegnazioni, cessioni e trasformazioni agevolate.

Affrancamento straordinario delle riserve

Alcune conferme del Decreto MEF 27/06/2025

- L'affrancamento rimuove il regime di sospensione di imposta ma non rimuove i vincoli di natura civilistica connesse con la riduzione delle poste contabili.
- L'affrancamento può essere parziale ⇒ può riguardare (art. 2, c. 3):
 - singolarmente solo alcune delle poste in sospensione,
 - ovvero un importo parziale di una o più di esse.
- Nei confronti della società, l'affrancamento esaurisce il prelievo ma viene meno l'eventuale credito di imposta (art. 3, c. 3).

Affrancamento straordinario delle riserve

Perfezionamento ed efficacia (Decreto MEF 27/06/2025)

Perfezionamento (art. 4 DM 27/06/2025):

- con l'indicazione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31/12/2025.

SEZIONE VII-B Affrancamento straordinario delle riserve	RQ29 Saldi attivi, riserve e fondi in sospensione d'imposta	Imponibile 1 ,00	10%	Imposta 2 ,00	Prima rata 3 ,00
--	---	------------------------	-----	---------------------	------------------------

Efficacia «retroattiva», con un unico limite:

- art. 3 DM 27/06/2025 ⇒ non sono oggetto di affrancamento le poste la cui distribuzione è adottata con una delibera avente data anteriore a quella dell'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2024 (ossia 01/01/2025).

Affrancamento straordinario delle riserve

Imposta sostitutiva

Imposta sostitutiva:

- delle imposte sui redditi (IRPEF/IRES) e dell'IRAP;
- aliquota (unica) ⇒ 10%;
- liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31/12/2025 (modello Redditi 2026 per i contribuenti «solari»);
- versata obbligatoriamente in quattro rate di pari importo:
 - prima rata ⇒ scadenza del saldo (30/06/2026 per i contribuenti «solari»);
 - rate successive ⇒ scadenza del saldo dei periodi d'imposta successivi.
- senza il pagamento di interessi (art. 4, c. 2, DM 27/06/2025).

Affrancamento straordinario delle riserve

Imposta sostitutiva

Note sull'imposta sostitutiva di affrancamento.

- Base imponibile: saldo della posta contabile, come risultante dal bilancio, al netto dell'imposta sostitutiva già versata in passato (vedi Relazione illustrativa al DM 27/06/2025).
- Deducibilità: indeducibile.
- Effetti della «sostituzione» sui soci:
 - soci di soggetti IRES ⇒ nessun effetto; la distribuzione della posta affrancata è tassata con regime ordinario;
 - soci di soggetti IRPEF ⇒ la posta affrancata si considera imputato per trasparenza ai soci.

Affrancamento straordinario delle riserve

Imposta sostitutiva

Emendamenti 2025 al principio contabile OIC 25 «Imposte sul reddito» (1/2)

Paragrafo 64 (invariato):

- il regime di sospensione di imposta determina una differenza temporanea imponibile tra il valore contabile della posta e il suo valore fiscale;
- differenza temporanea imponibile ⇒ iscrizione di imposte differite (salvo che non vi siano scarse probabilità di distribuzione della riserva);

Paragrafo 65A (nuovo – decorre dai bilanci 2026) ⇒ Affrancamento:

- facoltà di riallineare il valore fiscale delle poste in sospensione di imposta mediante il pagamento di una imposta sostitutiva;
- modalità di contabilizzazione in presenza/assenza di imposte differite.

Affrancamento straordinario delle riserve

Imposta sostitutiva

Emendamenti 2025 al principio contabile OIC 25 «Imposte sul reddito» (2/2)

Imposte differite stanziate (presenza del Fondo):

DARE	Fondo imposte differite	X,xx	
AVERE	Debito per imp.sostitutiva di affrancamento		X,xx

Imposte differite NON stanziate (assenza del Fondo):

DARE	Riserva di patrimonio netto	X,xx	
AVERE	Debito per imp.sostitutiva di affrancamento		X,xx

Interessi per la rateazione del versamento (eventuali) ⇒ rilevati per competenza quando matureranno e imputati al Conto economico.